

Audience publique du 15 décembre 2010

Recours formé par
Monsieur ..., ...,
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 26721 du rôle et déposée le 19 mars 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître Rémy BONNEAU, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., avocat, demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008, émis le 22 juillet 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 juin 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître Rémy BONNEAU pour compte Monsieur ..., au greffe du tribunal administratif le 16 septembre 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment l'acte critiqué ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Rémy BONNEAU et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 décembre 2010.

En date du 18 mai 2009, Monsieur ... remet à l'administration des Contributions directes sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2008.

Par courrier du 27 mai 2009, l'administration des Contributions directes s'adressa à Monsieur ...en application des § 170 et 205 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », aux fins de lui demander de verser des pièces justificatives concernant certaines dépenses d'exploitation et notamment le carnet de bord de son véhicule « *retracant les annotations de [ses] déplacements professionnels avec indication des dates où les parcours ont été effectués, des kilomètres parcourus et des lieux de destination* ».

Par courrier du 26 juin 2009, l'administration des Contributions directes informa Monsieur ...qu'elle procèdera à des modifications par rapport à la déclaration d'impôt remise tenant notamment au refus de déduire les frais de parking et de vêtements professionnels à défaut de pièces, et qu'elle taxera la part professionnelle des frais de voiture à 20% à défaut de carnet de bord.

Par courrier daté du 21 juillet 2009, la fiduciaire de Monsieur ...accepta la non déductibilité des frais de déclaration d'impôt et expliqua que les frais du véhicule professionnel auraient été intégrés aux charges d'exploitation conformément à l'us qu'une quote part de 25% de ces frais a été

intégrée au compte de l'exploitant. Par ailleurs, elle verse en annexe dudit courrier les factures documentant les frais de parking et les vêtements professionnels.

En date du 22 juillet 2009, l'administration des Contributions directes émit le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008.

Le 28 juillet 2009, Monsieur ...introduisit auprès de l'administration des Contributions directes une réclamation contre le bulletin prévisé.

A défaut de réponse du directeur de l'administration des Contributions directes endéans un délai de 6 mois, Monsieur ...a introduit, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 10 mars 2010, un recours en réformation, sinon en annulation contre de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008.

En vertu de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, un bulletin d'impôt peut être directement déféré au tribunal administratif lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO ou une demande en application du paragraphe 131 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande. Dans la mesure où le directeur de l'administration des contributions directes n'a pas pris position suite à la réclamation introduite en date du 28 juillet 2009, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal, qui est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours le demandeur fait valoir que le bulletin de l'impôt sur le revenu déféré serait écarté de manière substantielle de la déclaration de revenu sans qu'il ne reprenne les différents points pour lesquels il a été dévié de la prédite déclaration. Or, en vertu du § 221 (2) 4 AO, le bulletin de l'impôt devrait indiquer les points pour lesquels il a été dévié de la déclaration fiscale, la simple référence à la lettre de l'administration des contributions directes du 26 juin 2009, par laquelle l'administration se serait uniquement conformée à ses obligations découlant du § 205 (3) AO selon lequel elle a une obligation de communication préalable si elle entend procéder à une « *wesentliche Abweichung* » de la déclaration d'impôt, serait insuffisante à cet égard. Il en conclut que le bulletin déféré devrait être annulé de ce chef.

Le délégué du gouvernement fait valoir qu'en vertu du § 246 (3) AO, la sanction du non respect de l'obligation prévue au § 211 (2) serait que le délai pour introduire une voie de recours ne commencerait pas à courir.

Force est au tribunal de constater que s'il est exact qu'en vertu du § 211 (2) 4, un bulletin d'impôt doit indiquer les points pour lesquels il s'est écarté de la déclaration d'impôt, le § 246 (3) dispose « *Fehlt in einem Bescheid eine Rechtsmittelbelehrung oder ist sie unrichtigerteilt, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt. Dasselbe gilt für die in Absatz 2 von § 211 vorgesehenen Punkte* », de sorte que la sanction du non respect de l'obligation découlant de l'article 211 (2) 4 est que le délai pour introduire un recours ne commence pas à courir. Il s'ensuit que le moyen afférent laisse d'être fondé.

Le délégué du gouvernement, au vu des pièces versées, admet qu'il y aurait lieu de déduire le montant de 840.- € au titre de frais de parking et le montant de 514,21.- € au titre de la robe

d'avocat. Les montants précités n'étant plus litigieux, il y a lieu de réformer le bulletin litigieux en ce sens.

En ce qui concerne les frais liés au véhicule professionnel, le demandeur fait valoir qu'il aurait souscrit un contrat leasing et que l'usage du véhicule serait strictement nécessaire de par la nature de l'activité d'avocat et que le véhicule constituerait un véritable instrument de travail étant donné que cette activité requerrait de nombreux déplacements professionnels quotidiens qu'il serait injuste de voir laisser en majeure partie à la charge personnelle de l'avocat. Le demandeur en conclut que 25 % des frais du véhicule au titre de l'année 2008, à savoir 2.604,23.- €, devrait être réintégré au compte de l'exploitant, de sorte que les charges d'exploitation se chiffraient au total à 14.410,76.- €.

Le délégué du gouvernement fait valoir qu'en vertu de l'article 12 LIR les dépenses d'exploitation ne seraient déductibles que si elles sont exclusivement provoquées par l'entreprise, celles effectuées dans le ménage du contribuable et pour l'entretien de sa famille ne seraient pas déductibles. Concernant les dépenses mixtes, l'article 12 alinéa 1^{er} LIR in fine poserait le principe de l'interdiction de ventilation des dépenses à caractère mixte, sauf dans l'hypothèse où la part privée et la part professionnelle peuvent être nettement séparées d'après des critères objectifs et aisément contrôlables. Or, en l'espèce, aucune preuve, permettant, d'après des critères objectifs, une séparation facile et nette en une part privée et une part professionnelle, n'aurait été rapportée à ce jour en ce qui concerne les frais de voiture, de sorte que les allégations y afférentes ne dépasseraient pas le stade d'une simple estimation sommaire qui s'oppose à la déductibilité des dites dépenses dans leur intégralité.

Dans son mémoire en réplique le demandeur conteste l'applicabilité de l'article 12 aux bénéfices provenant de l'exercice d'une profession libérale au motif que l'article 92 LIR renverrait aux articles 16 à 60 LIR, mais non à l'article 12.

Force est au tribunal de constater que s'il est exact que l'article 93 LIR inscrit au Titre I, Chapitre IV, 3^e sous-section intitulée « *Bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale* », dispose que les articles 16 à 60 sont applicables à l'endroit du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale pour autant qu'elles soient compatibles avec les conditions d'exercice de la profession libérale, il n'en demeure pas moins que les dispositions préliminaires de la LIR, à savoir les articles 1^{er} à 13, sont applicables quelque soit le régime spécifique auquel le contribuable est soumis, de sorte que le moyen afférent du demandeur laisse d'être fondé.

A titre subsidiaire, sur base d'un listing versé comme pièce pour établir la ventilation des dépenses à caractère professionnel et privé, le demandeur conclut qu'il a utilisé le véhicule à des fins professionnelles à hauteur de 68 % et à des fins privées à hauteur de 32 %, de sorte que les dépenses précitées soient prises en compte.

Force est au tribunal de constater de prime abord que le délégué du gouvernement n'a pas fait usage de son droit de déposer un mémoire en duplique après que le demandeur a versé la pièce précitée, mais s'est contenté de contester oralement lors de l'audience publique du 6 décembre 2010 qu'elle soit suffisamment précise pour prouver la ventilation alléguée. Or, la procédure administrative contentieuse étant essentiellement écrite, les moyens nouveaux soumis pour la première fois lors des débats oraux en audience publique ne sauraient être pris en compte, et sont partant à écarter des débats, et ce d'autant plus lorsque, comme en l'espèce, la partie en cause aurait pu déposer un mémoire en duplique.

Néanmoins, dans le cadre d'un recours en réformation il appartient au tribunal d'apprécier la valeur des pièces lui soumises indépendamment des moyens et conclusions des parties.

En l'espèce, force est au tribunal de constater que par courrier du 27 mai 2009, l'administration des contributions directes s'est adressée à Monsieur ...pour réclamer le carnet de bord de son véhicule en exigeant que celui-ci retrace « *les annotations de [ses] déplacements professionnels avec indication des dates où les parcours ont été effectués, des kilomètres parcourus et des lieux de destination* », de sorte à tracer ainsi le cadre des indications que le prédit carnet de bord doit revêtir pour pouvoir être pris en compte dans l'établissement du revenu imposable.

Or, le listing versé par le demandeur renseigne tel qu'exigé les dates, les destinations et les kilomètres parcourus, de sorte à satisfaire aux exigences fixées par l'administration des contributions directes. Partant, par réformation du bulletin de l'impôt litigieux, il y a lieu de faire droit aux prétentions du demandeur et de dire que les frais liés à l'usage professionnels du véhicule du demandeur sont déductibles à hauteur de 6.166,62.- €.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation ;

déclare le recours en réformation justifié,

partant, par réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008, dit qu'il y a lieu de déduire le montant de 840.- € au titre de frais de parking, le montant de 514,21.- € au titre de frais liés aux vêtements professionnels et le montant de 6.166,62.- € au titre de frais liés au véhicule professionnel ;

renvoie le dossier à l'administration de Contributions directes, Section des personnes physiques, Bureau d'imposition Luxembourg 2 en prosécution de cause ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Marc Sünner, premier juge,
Claude Fellens, premier juge,
Thessy Kuborn, juge,

et lu à l'audience publique du 27 octobre 2010 par le premier juge, Marc Sünner, en présence du greffier assumé Michèle Feit.

s. Michèle Feit

s. Marc Sünner

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 16 décembre 2010

Le Greffier assumé du Tribunal administratif